



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0
+
E-MAIL
DATUM 29. April 2024

- E-Mail-Verteiler U 1 -

BETREFF **Umsatzsteuerliche Einordnung von Umsätzen aus Online-
Veranstaltungsdienstleistungen und weiteren Online-Dienstleistungsangeboten**

GZ **III C 3 - S 7117-j/21/10002 :004**
DOK **2024/0136327**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung	2
II. Vorproduzierte Inhalte	2
III. Live-Streaming	3
IV. Dienstleistungskommission	3
V. Leistungsumfang und Bemessungsgrundlage bei Leistungskombinationen	4
VI. Anwendung auf weitere Online-Dienstleistungsangebote	5
VII. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	5
Anwendungsregelungen	8
Schlussbestimmungen	8

I. Einleitung

- 1 Veranstaltungen im Bereich der Kunst und Kultur, aber auch auf dem Gebiet der Wissenschaft, der Bildung, des Sports oder der Unterhaltung werden zunehmend nicht nur in Präsenz, sondern auch über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz angeboten. Dabei sind die Angebotsformen vielfältig. Teilweise werden Live-Veranstaltungen parallel in Echtzeit digital übertragen, teilweise ersetzt die Live-Übertragung die persönliche Teilnahme vor Ort sogar vollständig und vielfach werden Live-Mitschnitte oder vorproduzierte Aufzeichnungen entsprechender Veranstaltungen (wie beispielsweise Konzerte, aber auch Unterrichts- oder Fitnesskurse) digital zum Auf- und Abruf via Streaming oder Download zur Verfügung gestellt. Neben der Frage nach dem Leistungsort ist in diesen Fällen auch zu klären, inwieweit Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen anwendbar sind. Dies betrifft vor allem Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kunst und Kultur (Streaming von Konzerten, Orchester- oder Theateraufführungen), bei welchen eine Befreiung nach § 4 Nummer 20 UStG bzw. eine Ermäßigung nach § 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe a UStG in Betracht kommen kann, aber vermehrt auch Bildungs- und Gesundheitsdienstleistungen, bei welchen ebenfalls eine Steuerbefreiung möglich ist.
- 2 Unter Bezugnahme auf die Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für Online-Veranstaltungsdienstleistungen im B2C-Bereich, insbesondere auch auf dem Gebiet der Kunst und Kultur, Folgendes:

II. Vorproduzierte Inhalte

- 3 Bei der Bereitstellung einer (auch vorproduzierten) Aufzeichnung einer Veranstaltung durch einen Unternehmer (Veranstalter) in digitaler Form, die durch den Empfänger individuell zu einem späteren festen oder frei wählbaren Zeitpunkt abgerufen werden kann und ausschließlich über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz übertragen wird, handelt es sich um eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3a Absatz 5 Satz 2 Nummer 3 UStG. Die Bereitstellung der Aufzeichnung, die Gewährung des Zugangs hierzu und die Möglichkeit des Abrufs per Download bzw. per Streaming erfolgt im Wesentlichen automatisiert über das Internet und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung (vgl. Abschnitt 3a.12 UStAE). Der Ort dieser auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Absatz 5 Satz 1 UStG, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist (siehe Abschnitt 3a.1 Absatz 1 UStAE).
- 4 Demgegenüber stellt die Verbreitung und Weiterverbreitung von bereitgestellten vorproduzierten Inhalten im Internet keine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung, sondern eine Rundfunk- bzw. Fernsehdienstleistung dar, wenn diese Inhalte zeitgleich durch einen Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen werden (Artikel 7 Absatz 3 i. V. m Artikel 6b Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe b MwStVO). Der Ort dieser Rundfunk- und Fernsehdienstleistung im Sinne des § 3a Absatz 5 Satz 2 Nummer 2 UStG bestimmt sich,

wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist (siehe Abschnitt 3a.1 Absatz 1 UStAE), ebenfalls nach § 3a Absatz 5 Satz 1 UStG.

- 5 Für diese auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen oder Rundfunk- bzw. Fernsehdienstleistungen kommt weder die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 20 UStG in Betracht, noch ist die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes zulässig. Die Ermäßigung nach § 12 Absatz 2 Nummer 14 UStG ist nicht einschlägig, da Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen, hiervon ausgenommen sind.

III. Live-Streaming

- 6 Bei der Bereitstellung eines Live-Streaming-Angebotes einer Veranstaltung durch einen Unternehmer (Veranstalter), das parallel zu bzw. anstelle der „Vor-Ort“-Veranstaltung und in Echtzeit erfolgt, handelt es sich nicht um eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung, da die Veranstaltung als maßgebliche Leistung mit mehr als nur einer minimalen menschlichen Beteiligung erbracht wird und ihrer Art nach nicht im Wesentlichen automatisiert erfolgt. Es liegt eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Absatz 3 Nummer 3 Buchstabe a UStG vor. Wird diese Leistung an Nichtunternehmer (siehe Abschnitt 3a.1 Absatz 1 UStAE) erbracht, gilt als Leistungsort der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat.
- 7 Im Gegensatz zur digitalen Bereitstellung von aufgezeichneten Inhalten (siehe Tz. II) ist für Live-Streaming-Angebote von Veranstaltungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 20 Buchstabe a und b UStG anwendbar, sofern die Umsätze von einer nach dieser Vorschrift begünstigten Einrichtung erbracht werden. Maßgeblich für diese Beurteilung ist die Interaktion mit dem Publikum, die neben verschiedenen Bekundungen wie Beifall, Zugabe etc. (ggf. auch über Button-Funktionen oder soziale Netzwerke) aber auch im bloßen Zuhören bestehen kann und ausschließlich in Echtzeit stattfindet.
- 8 Sofern die Umsätze nicht von einer nach § 4 Nummer 20 UStG begünstigten Einrichtung erbracht werden, kommt für den Verkauf einer digitalen Eintrittsberechtigung zu einem Live-Streaming-Angebot die Steuersatzermäßigung nach § 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe a UStG in Betracht.

IV. Dienstleistungskommission

- 9 Gerade im Bereich der Musikveranstaltungen (Konzerte, Orchesteraufführungen u. A.) kommt es vor, dass deren digitale Bereitstellung (als Live-Stream oder als Aufzeichnung) auch über externe Veranstaltungsportale oder andere Dritte erfolgt.
- 10 In diesem Fall ist zu prüfen, ob eine Dienstleistungskommission im Sinne des § 3 Absatz 11 oder Absatz 11a UStG vorliegt.

Dies ist der Fall, wenn ein anderer Unternehmer als der Veranstalter in die Erbringung der sonstigen Leistung (Bereitstellung von Live-Streaming-Angeboten oder Aufzeichnungen) eingeschaltet wird und dieser im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt (§ 3 Absatz 11 UStG) oder ein Unternehmer in die Erbringung der sonstigen Leistung (Bereitstellung von Live-Streaming-Angeboten oder Aufzeichnungen) eingeschaltet wird, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht wird (§ 3 Absatz 11a UStG).

- 11 Erfolgt das Live-Streaming-Angebot im Rahmen einer Dienstleistungskommission nach § 3 Absatz 11 oder Absatz 11a UStG, sind die leistungsbezogenen Merkmale der Steuerbefreiung oder -ermäßigung auf die an den Auftragnehmer erbrachte und die von ihm ausgeführte Leistung anzuwenden (Abschnitt 3.15 Absatz 2 Satz 1 UStAE). Besorgt ein Unternehmer für Dritte Leistungen, für die die Befreiungsvorschrift des § 4 Nummer 20 Buchstabe a UStG zur Anwendung kommt, sind auch die Besorgungsleistungen an die Abnehmer nach § 4 Nummer 20 Buchstabe a UStG steuerbefreit. Personenbezogene Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten sind weiterhin für jede Leistung innerhalb einer Dienstleistungskommission gesondert in die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einzubeziehen (Abschnitt 3.15 Absatz 3 Satz 1 und 3 UStAE).

V. Leistungsumfang und Bemessungsgrundlage bei Leistungskombinationen

- 12 Ob es sich bei der neben der Bereitstellung eines Live-Streams (mit und ohne Interaktionsmöglichkeit) angebotenen weiteren Leistung in Form einer Aufzeichnung, die zu einem späteren, vom Nutzer gewählten Zeitpunkt abgerufen werden kann (siehe Tz. II), um eine selbständige, getrennt zu beurteilende Leistung oder – zusammen mit der Bereitstellung des Live-Streams – um eine einheitliche Leistung handelt, ist nach den allgemeinen Regelungen zur Einheitlichkeit der Leistung (vgl. Abschnitt 3.10 Absatz 2 und Absatz 3 UStAE) zu beurteilen. Danach ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Leistungsempfänger gegenüber mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Nach der Rechtsprechung ist dabei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen. In der Regel ist jede Leistung als selbständige Leistung zu betrachten. Zur Abgrenzung gelten folgende Grundsätze:

a) Einheitliche Leistung eigener Art

Bei der kombinierten Bereitstellung eines Live-Streams (mit und ohne Interaktionsmöglichkeit) und einer Aufzeichnung, die zu einem späteren, vom Nutzer gewählten Zeitpunkt abgerufen werden kann, handelt sich um eine Leistung eigener Art, die insgesamt dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. Eine Aufteilung des Entgelts kommt nicht in Betracht.

b) Selbständige Leistungen

Wird dagegen neben der Bereitstellung eines Live-Streams (mit und ohne Interaktionsmöglichkeit) gegen Zahlung eines gesonderten Entgelts oder aber eines Aufpreises zusätzlich die Aufzeichnung, die zu einem späteren, vom Nutzer gewählten Zeitpunkt abgerufen werden kann, angeboten, liegen zwei selbständige Leistungen vor, die getrennt zu beurteilen sind. Denn aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ist die Bereitstellung des Live-Streams weder untrennbar mit der Aufzeichnung verbunden, noch stellt sie ein Mittel dar, um diese unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Vielmehr behalten beide Leistungen für den Leistungsempfänger – auch bei Entrichtung eines einheitlichen Gesamtentgelts – jeweils ihren eigenständigen Charakter und treten nicht hinter einer komplexen Gesamtleistung zurück.

Liegen selbständige Hauptleistungen vor, die unterschiedlich zu besteuern sind, und wird für diese ein einheitliches Nutzungsentgelt erhoben, so ist das Entgelt auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen (Abschnitt 10.1 Absatz 11 UStAE).

Sofern der Abruf einer Aufzeichnung nur durch Zahlung eines Aufschlags auf das ohnehin zu entrichtende Entgelt möglich ist, können die Beträge den Leistungen eindeutig zugeordnet werden, so dass es keiner Aufteilung bedarf.

VI. Anwendung auf weitere Online-Dienstleistungsangebote

- 13 Die vorgenannten Ausführungen sind auch auf andere Online-Dienstleistungsangebote, zum Beispiel im Bildungsbereich und im Gesundheitsbereich anwendbar. Den obigen Ausführungen entsprechend sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 und Nummer 22 UStG dann umsatzsteuerfrei, wenn die Unterrichtsleistung im Rahmen eines Live-Streaming-Angebots interaktiv erbracht wird. Auch Online-Sprechstunden per Video-Stream mit einem direkten Austausch zwischen dem Patienten und dem Arzt sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 14 UStG als Heilbehandlungsleistungen umsatzsteuerfrei.

VII. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

- 14 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 05.03.2024 - III C 3 - S 7327/21/10004 :002 (2024/0053891), BStBl I S. 434, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 3.10 Abs. 6 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 19 wird der abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt.

b) Nach Nummer 19 wird folgende Nummer 20 angefügt:

„20. zur Aufteilung eines Gesamtentgelts für die Bereitstellung eines Live-Streams (mit und ohne Interaktionsmöglichkeit) und einer Aufzeichnung, die

zu einem späteren, vom Nutzer gewählten Zeitpunkt abgerufen werden kann, vgl. BMF-Schreiben vom XX.XX.202X, BStBl I S. XXX.“

2. In Abschnitt 3a.6 wird nach Absatz 2a folgender Absatz 2b eingefügt:

„(2b) ¹Zu den unter § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG fallenden sonstigen Leistungen gehört auch die Bereitstellung eines Live-Streams einer Veranstaltung, der parallel zur bzw. anstelle der „Vor-Ort“-Veranstaltung und ausschließlich in Echtzeit angeboten wird. ²Die Leistung gilt als dort erbracht, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder seinen Sitz hat. ³Die Bereitstellung einer Aufzeichnung einer Veranstaltung in digitaler Form, die durch den Leistungsempfänger individuell zu einem späteren festen oder frei wählbaren Zeitpunkt abgerufen werden kann und ausschließlich über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz übertragen wird, stellt hingegen eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung nach § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG dar (vgl. Abschnitt 3a.12 Abs. 3 Nr. 8). ⁴Hinsichtlich einer möglichen Steuerbefreiung vgl. Abschnitt 4.14.1 Abs. 4 Satz 3, Abschnitt 4.20.1 Abs. 1 Satz 7, Abschnitt 4.20.2 Abs. 3, Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 Sätze 8 und 9 und Abschnitt 4.22.1 Abs. 2 Satz 2; hinsichtlich einer möglichen Steuerermäßigung vgl. Abschnitt 12.5 Abs. 6.“

3. Abschnitt 4.14.1 Abs. 4 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„³Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o. a.), wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut oder Unternehmer, der ähnliche heilberufliche Tätigkeiten ausübt, bzw. Krankenhäuser, Kliniken usw.) und in welcher Form sie erbracht wird (persönliches, telefonisches oder digitales Beratungsgespräch zwischen Patient und Arzt; vgl. BFH-Urteil vom 23.09.2020 – XI R 6/20 (XI R 19/15), BStBl II 2023, S. 415).“

4. In Abschnitt 4.20.1 Abs. 1 werden nach Satz 6 folgende Sätze 7 und 8 angefügt:

„⁷Von der Befreiungsvorschrift erfasst ist auch die Bereitstellung von Live-Streaming-Angeboten an einen Leistungsempfänger, die parallel zu bzw. anstelle der „Vor-Ort“-Veranstaltung und in Echtzeit erfolgen. ⁸Dagegen sind Streaming-Angebote aufgezeichneter Veranstaltungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.“

5. In Abschnitt 4.20.2 wird nach Absatz 2 folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Bereitstellung von Streaming-Angeboten wird auf Abschnitt 4.20.1 Abs. 1 Sätze 7 und 8 hingewiesen.“

6. In Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 werden nach Satz 7 folgende Sätze 8 und 9 angefügt:

„⁸Die Unterrichtsleistungen können auch parallel zu bzw. anstelle der „Vor-Ort“-Veranstaltung als interaktiver Live-Stream in Echtzeit angeboten werden. ⁹Dagegen sind bloße Streaming-Angebote eines aufgezeichneten Unterrichts oder Onlineübungen und Onlineklausuren mit automatisiert generierter Rückmeldung, wie sie zum Beispiel mit Lern-Apps oder auf Lernplattformen bereitgestellt werden, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.“

7. Abschnitt 4.22.1 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Satz wird neuer Satz 1.
- b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:

„²Soweit diese online erbracht werden, gilt Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 Sätze 8 und 9 entsprechend.“

8. Abschnitt 12.5 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
 - aa) Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:

„¹Die Steuerermäßigung erstreckt sich auf den Verkauf von Eintrittsberechtigungen für die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten. ²Begünstigt ist nur der Verkauf von Eintrittsberechtigungen; die Ermäßigung erstreckt sich nicht auf andere Leistungen der Veranstalter oder die Vermittlung des Verkaufs von Eintrittsberechtigungen.“

- bb) Satz 9 wird wie folgt gefasst:

„⁹Begünstigt ist auch der Verkauf von Eintrittsberechtigungen für die Veranstaltung von Mischformen zwischen Theatervorführung und Konzert (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.1995 – XI R 20/94, a. a. O.).“

- b) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Der ausübende Künstler hat nicht zu unterscheiden, ob seine Leistung im Rahmen einer nicht begünstigten Tanzveranstaltung oder eines begünstigten Konzertes dargeboten wird, es sei denn, er wird selbst als Verkäufer der Eintrittsberechtigungen tätig.“

- c) Nach Absatz 5 wird folgender Absatz 6 eingefügt:

„(6) Die Steuerermäßigung erstreckt sich auf den Verkauf einer digitalen Eintrittsberechtigung für ein Live-Streaming-Angebot, welches in Echtzeit parallel zu bzw. anstelle der „Vor-Ort“-Veranstaltung erfolgt, sofern die Leistung nicht nach § 4 Nr. 20 UStG steuerfrei ist (vgl. Abschnitt 4.20.1 Sätze 7 und 8 sowie Abschnitt 4.20.2 Abs. 3).“

- d) Der bisherige Absatz 6 wird neuer Absatz 7.

Anwendungsregelungen

- 15 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

- 16 Für Leistungen, die vor dem 1. Juli 2024 bewirkt werden, wird es nicht beanstandet, wenn die Beteiligten im Hinblick auf den Leistungsort, die Umsatzsteuerbefreiungen nach § 4 Nummer 14, 20, 21 und 22 Buchstabe a UStG bzw. den ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe a UStG übereinstimmend von anderen Grundsätzen ausgegangen sind.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag